

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 25536C**

Inscrit le 20 mars 2009

---

### **Audience publique du 29 juillet 2009**

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 18 février 2009 (n° 24142 du rôle)  
dans un litige l'opposant à Monsieur ..., ...  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25536C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 20 mars 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS, sur base d'un mandat afférent lui conféré le 12 mars 2009 par le ministre des Finances, pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 18 février 2009, par lequel ledit tribunal a déclaré fondé le recours introduit par Monsieur ..., ..., demeurant à ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 par laquelle le directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 17 septembre 2007 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, émis à l'encontre de Monsieur ... le 16 août 2007, de manière à avoir annulé, dans le cadre du recours en réformation introduit, ladite décision du 11 décembre 2007 et renvoyé l'affaire en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 20 avril 2009 par Maître François MOYSE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ..., préqualifié ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 19 mai 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 19 juin 2009 par Maître François MOYSE pour compte de Monsieur ..., préqualifié ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître François MOYSE en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 juillet 2009.

-----

Par courrier du 23 avril 2007, le bureau d'imposition Dudelage du service d'imposition de l'administration des Contributions directes invita Monsieur ... à déclarer, pièces à l'appui, ses revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers pour les exercices 1997 à 2006.

Le 7 mai 2007, Monsieur ... répondit à ce courrier en les termes suivants :

*« Suite à votre lettre du 23 avril 2007 relative aux revenus supplémentaires, j'ai l'honneur de vous répondre qu'il n'y a ni de revenus supplémentaires indigènes ni de revenus supplémentaires en provenance de l'étranger.*

*L'instruction en cours menée par le juge d'instruction ... éclaira toute l'affaire avec l'espoir d'un non-lieu.*

*Les accusations en ma personne sont totalement fausses.*

*Je vous prie de m'excuser pour le surplus de travail que vous avez avec mon affaire ».*

Le 27 juin 2007, sur base du § 189 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO), le Procureur d'Etat adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », un rapport du service de Police judiciaire établi le 13 juin 2007 relatant des faits de fraude fiscale dont Monsieur ... serait l'auteur.

En date du 16 août 2007, le bureau d'imposition émit des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés pour les années 1997 à 2005.

Le 7 septembre 2007, Monsieur ... adressa au directeur un courrier libellé comme suit :

*« J'accuse réception des bulletins d'impositions rectifiés des années 1997-2005.*

*Cependant je ne peux pas retracer ces montants.*

*Suivant l'annotation faite par le bureau d'imposition, les montants proviennent d'un rapport dressé par la police judiciaire.*

*Etant donné que je ne dispose pas de ce rapport, je vous prie de me faire parvenir une copie ».*

En date du 17 septembre 2007, le directeur informa Monsieur ... qu'il refusait de faire droit à la demande de communication du rapport de police précité.

Par 3 courriers du 17 septembre 2007 Monsieur ... réclama contre les bulletins d'imposition rectifiés des années 1997 à 2005 en les termes suivants :

*« J'accuse réception des bulletins d'imposition rectifiés des années 1997-1998. [1999-2004 ; 2005]*

*Cependant je réclame contre ces bulletins qui se basent sur un rapport établi par la police judiciaire pour la période 1999-2006 dont j'ignore le contenu et votre taxation par analogie des années 1997 à 1998.*

*Pourriez-vous me confronter avec l'origine de ces chiffres redressés afin que je puisse prendre position ?*

*Entretiens, je vous demande de bien vouloir m'accorder un sursis à exécution des montants à régler jusqu'à ce que l'exactitude des montants sera démontrée ».*

Par courrier du 14 novembre 2007, le médiateur du Grand-Duché de Luxembourg s'adressa à Monsieur ... pour l'informer qu'il aurait eu accès au rapport de la police judiciaire précité. Il expliqua que les montants retenus par le bureau d'imposition seraient inférieurs au montant total des entrées de fonds en provenance des sociétés luxembourgeoises ... s.a. et ... s.à r.l., ainsi que de la société ... s.a., et constaté par la police judiciaire. Finalement, le médiateur estime que Monsieur ... aurait la possibilité de se défendre en présentant ses propres chiffres au sujet des revenus qu'il a tiré des sociétés en question tout en indiquant le détail de tous les frais et autres déboursements de ces sociétés.

Le directeur statua à l'égard des susdites réclamations par une décision du 11 décembre 2007 (n<sup>os</sup> C14085, C14087 et C14091 du rôle) libellée comme suit :

*« Vu les requêtes introduites le 17 septembre 2007 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer respectivement contre :*

*1) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998 ;*

*2) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;*

*3) la rectification du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005 ;*

*tous émis le 16 août 2007 ;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);*

*Considérant qu'il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires en vertu de son pouvoir discrétionnaire, si elles lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État, 06.02.1996, no 8925 du rôle) ;*

*qu'il échet en l'espèce, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de joindre les trois requêtes pour y statuer en une seule et même décision ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables, eu égard au § 234 AO ;*

*Considérant que le réclamant entreprend les bulletins rectificatifs au motif qu'ils se basent sur un rapport de la police judiciaire dont il ignorerait le contenu, pour demander d'être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public,*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé,*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*I.*

*Considérant qu'en date du 27 juin 2007, l'adjoint au Procureur d'État a communiqué d'office au directeur des contributions, conformément au § 189 AO, à telles fins que de droit et pour attribution de compétence le rapport du service de Police Judiciaire relatant des faits de fraude fiscale impliquant le réclamant ;*

*Considérant que ledit rapport arrête que le réclamant a déclaré être le bénéficiaire économique des sociétés de droit luxembourgeois ... s.a., ... s.à r.l. et de la société anonyme de droit ... ;*

*Considérant que, d'une part, il est retenu que le réclamant a exercé la profession de comptable sans y être autorisé par le ministre compétent pour l'accès réglementé à cette profession, et tout aussi bien sans l'autorisation du gouvernement en conseil tel que prescrit par l'article 14 de la loi du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'État ;*

*que, d'autre part, le chiffre d'affaires de la société ..., enregistrant les honoraires générés, est consigné par le détail des comptes clients que nul n'est censé d'ailleurs connaître mieux que le réclamant ;*

*Considérant que si le rapport de police a également constaté le dépôt de faux bilans, qu'il a établi que les fichiers des montants réels tout comme les fichiers renseignant les faux étaient en possession personnelle du réclamant, partant parfaitement au courant de tous ces détails dès avant qu'ils ne soient révélés par l'instruction judiciaire ;*

*Considérant encore que ledit rapport met en évidence que des bénéfices substantiels de la première société exploitante ont été transférés moyennant de fausses factures via une seconde société, sans raison d'être, pour ensuite aboutir à la société offshore ;*

*Considérant que s'il est superfétatoire de démontrer dans quel intérêt des montants pour dépenses sont dérivés vers des juridictions considérées comme des paradis fiscaux, il convient de rappeler néanmoins que les bénéfices n'y seront pas taxés, tandis que les résultats indigènes se retrouvent d'autant minorés ;*

*Considérant que le rapport de police conclut que les conditions d'application du § 396 AO sont remplies en l'espèce, et c'est en conséquence que le directeur des contributions a été informé, par application du § 189 AO ;*

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le réclamant connaît les détails du rapport de police y compris les chiffres, pour avoir en partie collaboré lors de l'instruction, donc en avoir informé le juge d'instruction ;*

*qu'il a été confronté aux chiffres découverts lors des perquisitions à son domicile ;*

*qu'il a pour le surplus été interrogé au sujet de toutes les comptabilisations dont il était l'auteur ainsi qu'au sujet des avoirs en compte dont il était le seul bénéficiaire ; qu'en conséquence la demande introductive du réclamant de vouloir être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position, laisse d'être fondée ;*

*Considérant principalement que pas le moindre des faits établis et consignés par le rapport de police, puis communiqués par soins du procureur de l'État au directeur des contributions, n'était connu aux différents moments où les impositions originaires du réclamant avaient été arrêtées ;*

*Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'en l'espèce les prescriptions du § 222, alinéa 1<sup>er</sup>, no 1 AO doivent être appliquées inconditionnellement, sans restriction ;*

## *II.*

*Considérant à titre accessoire que si la requête introductive devait s'analyser en une allusion aux dispositions du § 205, alinéa 3 AO, il échet d'emblée de la rejeter ;*

*Considérant en effet que les rectifications des bulletins litigieux sont légalement basées sur la disposition du § 222 alinéa 1<sup>er</sup>, no 1 AO ;*

*Considérant que les bulletins originaires avaient été émis sous respect des procédures, unilatéralement cependant, en ce qui concerne uniquement l'instruction par les bureaux d'imposition, alors que pour sa part, le réclamant faisait fi de toutes les obligations lui incombant (§§ 166 et suivants AO, sans préjudice du § 410 AO) ;*

*Considérant en effet que la notion de fait nouveau englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Tribunal administratif 17.02.2005, no 18011 du rôle) ;*

*Considérant qu'en application du § 222 AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois que le contribuable a fourni, dans sa déclaration fiscale, des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt (Conseil d'État, 23.12.1964, no 5684 du rôle) ;*

*Considérant que le droit du contribuable à être entendu n'est plus donné s'il y a preuve de ce que celui-ci a sciemment induit l'autorité fiscale en erreur par exemple tel qu'en l'espèce par une comptabilité irrégulière à la clé de déclarations frauduleuses ;*

*Considérant qu'il convient de retenir que le § 205, alinéa 3 AO n'est pas applicable à la rectification pour faits nouveaux (Tribunal administratif 26.04.1999, no 10156 ; Cour administrative 14.12.2000, no 11320C) ;*

*qu'en tout cas, le bureau d'imposition avait, au respect du § 204 AO, donné au réclamant la possibilité de se faire entendre, préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs, par courrier recommandé du 23 avril 2007 ;*

*Considérant que les montants mis à jour lors de l'enquête judiciaire et auxquels le réclamant a été confronté, n'ont servi qu'à asseoir les bases des impositions rectificatives, eu égard à la véritable capacité contributive découverte que le réclamant avait pris soin de dissimuler ;*

*Considérant qu'en fait le réclamant avait admis être le bénéficiaire des comptes de sociétés et bancaires que l'enquête a révélés ;*

*que n'ont été imposés que les chiffres prouvés sans taxations punitives ;*

*qu'il y a lieu de rappeler que les montants ainsi imposés étaient connus du réclamant, en premier lieu lorsqu'il réalisait les recettes, tout en les fraudant, en second lieu lorsqu'il se retrouvait au fur et à mesure des progrès de l'enquête confronté à ces mêmes chiffres tracés comme sommes comptabilisées ;*

*Considérant que le réclamant, après avoir organisé ses travaux au noir et mis en place une structure frauduleuse habile à transférer les bénéfices à l'abri du fisc, ne saurait prétexter son ignorance des faits et montants incriminés afin de se prévaloir d'une présomption de véracité complètement démentie par l'envergure des énergies mise en œuvre et excluant partant une disposition honnête à collaborer ;*

*qu'il appert que le réclamant n'a déposé à aucun moment des déclarations rectificatives de son propre chef, quoiqu'il ne puisse subsister de doute quant à la réalité des bénéfices tant réalisés que fraudés ;*

*Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ; ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008, Monsieur ... fit introduire un recours en réformation sinon, en annulation contre la décision directoriale prévisée.

A travers un jugement du 18 février 2009, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme après avoir écarté un moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement, et au fond le déclara justifié, de manière à annuler, dans le cadre du recours en réformation introduit, la décision du directeur du 11 décembre 2007 et à renvoyer l'affaire en prosécution de cause devant le directeur. Le tribunal motiva cette décision d'annulation en retenant que l'application du § 205 (3) AO ne serait pas exclue en cas de rectification du bulletin d'impôt suite à la découverte de faits ou pièces nouveaux en vertu du § 222 AO, que le droit d'être informé des points où le bureau d'imposition entend s'écarter de la déclaration d'impôt en défaveur du contribuable et de l'entendre en ses explications ne constituerait pas une faveur ou un avantage réservé au seul contribuable ayant collaboré honnêtement avec le bureau d'imposition, mais un droit fondamental garantissant d'une manière générale les droits de la défense du contribuable et qu'en l'espèce, si le bureau d'imposition avait certes invité Monsieur ... à déclarer ses revenus indigènes et étrangers par courrier du 23 avril 2007, aucune pièce versée en cause ne documenterait cependant que le bureau d'imposition l'ait informé préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs des points par rapport auxquels il entendait s'écarter de sa déclaration d'impôt, de sorte que le droit garanti par le § 205 (3) AO n'aurait pas été respecté par le bureau d'imposition.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 20 mars 2009, l'Etat du Grand-Duché a fait régulièrement relever appel contre ce jugement du 18 février 2009.

A l'appui de son appel, l'Etat reproche aux premiers juges d'avoir retenu à tort que le § 205 (3) AO serait applicable en cas de rectification d'un bulletin d'impôt suite à la découverte de faits ou pièces nouveaux sur base du § 222 AO en faisant valoir que cette position serait contraire à la jurisprudence constante en la matière et qu'en présence du refus catégorique de déclarer de Monsieur ... exprimé dans son courrier du 7 mai 2007, le § 205 (3) AO n'aurait de toute façon pas pu s'appliquer au vu de la doctrine selon laquelle le droit d'être informé n'existerait que s'il existe une certaine probabilité qu'à travers la communication lui faite, le contribuable soit incité ou mis en mesure de fournir des éclaircissements complémentaires. Il soutient que le § 205 (3) AO ne disposerait que pour le contrôle de la déclaration d'impôt, mais qu'il n'y aurait pas eu de déclaration de la part de Monsieur ... suite à l'invitation afférente du 23 avril 2007, de sorte que les revenus fixés dans les bulletins rectificatifs seraient le résultat non pas d'une divergence par rapport à une déclaration initiale inexistante, mais d'une taxation sur base du rapport du service de Police judiciaire et qu'en conséquence, l'application du § 205 (3) AO serait exclue.

Le représentant étatique souligne qu'il y aurait eu des faits nouveaux se dégageant du rapport du service de Police judiciaire ouvrant la voie à des bulletins rectificatifs, que « *l'instruction manifestement laborieuse* » auprès de Monsieur ... aurait laissé à celui-ci d'amples possibilités de faire valoir ses observations et de prendre utilement position, qu'il aurait ainsi été invité, à travers le courrier précité du 23 avril 2007, à déclarer lui-même les « *bénéfices clairement avoués au juge d'instruction* », mais qu'il aurait refusé de déclarer l'intégralité de ses revenus et menti au bureau d'imposition dans son courrier du 7 mai 2007 en affirmant l'absence de revenus supplémentaires, de manière à avoir ainsi manifesté son refus catégorique de coopérer avec les autorités fiscales. Dans ces circonstances, le bureau d'imposition aurait valablement pu recourir à une taxation des revenus, une violation des droits fondamentaux du contribuable ne saurait être retenue et il faudrait plutôt constater que Monsieur ... aurait fait preuve d'un comportement hautement répréhensible caractérisé par une méconnaissance totale des obligations les plus élémentaires à respecter par un contribuable.

Quant au moment à partir duquel l'intimé a pu avoir connaissance du rapport du service de Police judiciaire, le délégué du gouvernement affirme qu'il aurait déjà eu, dans le cadre de l'information judiciaire ouverte à son encontre, accès à son dossier pénal et ainsi pu prendre connaissance de ce rapport. En outre, le dossier fiscal aurait été déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mars 2008, soit six jours après le dépôt du recours de l'intimé.

Le délégué du gouvernement impute encore aux premiers juges une interprétation erronée du principe de la neutralité morale du droit fiscal, consacré par le § 5 (2) de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, au motif que ce principe signifierait uniquement que des revenus générés par des activités illégales seraient imposés au même titre que des revenus d'activités légales. Tout en admettant que la procédure d'imposition serait la même pour le contribuable « *criminel* » que pour le contribuable « *honnête* », le délégué du gouvernement considère qu'une audition de Monsieur ... par le bureau d'imposition aurait été inutile au motif que les rectifications opérées auraient pour objet des revenus générés par les activités illégales de Monsieur ... et que l'existence de ces bénéfices constituerait un fait nouveau seulement pour les autorités judiciaires et le bureau d'imposition mais pas pour l'intimé alors que « *nul est censé mieux connaître les chiffres redressés que la partie intimée* ». Il insiste pour dire que le rapport du service de Police judiciaire aurait été constitué sur base des aveux et autres déclarations de Monsieur ..., « *de sorte qu'il est hautement improbable que lors de la première lecture le sieur ... ait appris des faits nouveaux sur sa propre personne* ».

L'intimé rétorque en relevant que, si la jurisprudence visée par le délégué du gouvernement exclut effectivement l'application du § 205 (3) AO en cas de rectification d'un bulletin, elle consacre néanmoins le droit d'information et de prendre position en faveur du contribuable également dans cette hypothèse sur base du § 204 AO, cette solution s'imposant par ailleurs pour éviter un traitement différent du contribuable en cas de rectification de bulletin par rapport à une procédure d'imposition initiale, au motif que dans les deux cas le contribuable a déposé une déclaration d'impôt initiale et que dans les deux cas le bureau d'imposition s'écarte de cette déclaration.

Il considère que ce droit d'information du contribuable devrait s'étendre à l'intention du bureau d'imposition de rectifier le bulletin, aux faits nouveaux pris en considération, aux points de divergence par rapport à la déclaration initiale et à la base de calcul des montants figurant sur le bulletin rectificatif, mais qu'une telle information ne lui aurait été soumise à aucun moment, le courrier du 23 avril 2007 l'invitant seulement à déclarer ses revenus supplémentaires sans aucune autre précision et sans invitation à prendre position par rapport à des éléments nouveaux. L'intimé critique l'argumentation du délégué du gouvernement tendant à interpréter son courrier de réponse du 7 mai 2007 comme un « *refus catégorique de déclaration* » et à en déduire, sur base d'une « *doctrine ancienne de 1951* », que le bureau d'imposition aurait pu se passer d'informer le contribuable de son intention d'émettre des bulletins rectificatifs s'il est vraisemblable que cette information ne conduira pas à des explications complémentaires, pareille position revenant à attribuer à l'administration le droit d'apprécier souverainement quel contribuable est digne ou non de bénéficier des droits de la défense. En outre, son courrier du 7 mai 2007 ne serait que la réaction à l'absence de transparence lui opposée dès le départ par l'autorité fiscale et non pas un refus de coopérer.

L'intimé épingle encore le fait qu'il n'aurait pu prendre inspection du rapport du service de Police judiciaire à la base des redressements opérés qu'après l'émission des bulletins rectificatifs dans le cadre de la procédure contentieuse. De surcroît, le dossier fiscal aurait été déposé seulement le 10 mars 2009, de manière qu'il n'aurait pu le consulter que dans le cadre de la procédure d'appel, de qui constituerait une violation de ses droits de la défense consacrés par l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH). Il ajoute que seuls les éléments négatifs pour lui auraient été pris en considération dans le rapport du service de Police judiciaire et non pas les éléments « *potentiellement positifs* » et que la collaboration de sa part au cours de l'instruction pénale ne pourrait pas faire présumer sa connaissance des termes, détails et informations contenues dans ledit rapport. En outre, il faudrait opérer une séparation nette entre les procédures pénale et fiscale et la transparence et le respect des droits du contribuable s'imposeraient dès lors que des informations obtenues dans le cadre d'une procédure pénale sont utilisées comme base d'une imposition, tout comme l'autorité fiscale serait tenue d'instruire à charge et à décharge du contribuable et que la procédure pénale dans le cadre de laquelle le rapport du service de Police judiciaire a été émis n'a pas encore donné lieu à une condamnation, de sorte qu'il devrait être présumé innocent et que sa déclaration d'impôt initiale devrait toujours bénéficier d'une présomption d'exactitude conformément au § 166 AO.

L'intimé soutient finalement que l'article 6 CEDH serait applicable en la matière et n'aurait pas été respecté dans le cadre de la procédure de rectification de bulletins lui appliquée.

Le droit du contribuable d'être informé et entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers les informations par lui soumises à l'autorité compétente, doit être considéré



comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable (trib. adm. 25 août 1999, n° 10630 du rôle, confirmé par Cour adm. 15 février 2000, n° 11579C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 359).

S'il est vrai que ce principe ne se trouve pas formellement inscrit d'une manière générale dans l'AO, mais trouve son expression dans des dispositions en portant application dans certaines hypothèses, il n'en reste pas moins qu'il découle implicitement mais nécessairement des principes d'instruction inscrits au § 204 (1) AO (cf. notamment TIPKE-KRUSE, *RAO*, 1<sup>er</sup> édit., § 204, Anm. 14 ; BECKER, RIEWALD, KOCH, *RAO*, 1965, § 204, Anm. 6). C'est partant à juste titre que le tribunal a fait application de ce principe en l'espèce dans le cadre d'une procédure de rectification de bulletin d'impôt indépendamment de la question de savoir si le § 205 (3) AO, qui constitue une application particulière de ce principe, doit également être respecté avant l'émission de bulletins rectificatifs.

Eu égard au caractère fondamental de ce droit d'information et de défense de ses droits au bénéfice du contribuable, c'est à juste titre que l'intimé conteste la position étatique, fondée sur une certaine opinion doctrinale allemande, suivant laquelle le droit d'être informé ne trouverait application que s'il existe une certaine probabilité qu'à travers la communication lui faite, le contribuable soit incité ou mis en mesure de fournir des éclaircissements complémentaires. En effet, cette position, en soumettant au moins dans une certaine mesure l'étendue des droits du contribuable à l'appréciation de l'autorité fiscale, ne tient pas suffisamment compte qu'il s'agit d'un droit du contribuable et non pas seulement d'une mesure tendant à contribuer au recouvrement exact de l'impôt (cf. également HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *RAO*, § 205, Anm. 9).

D'un autre côté, il est de principe que le droit d'information et de prise de position du contribuable ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. En outre, les données qui sont déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même ne doivent pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *RAO*, § 205, Anm. 9 ; BECKER, RIEWALD, KOCH, *RAO*, 1965, § 204, Anm. 6).

Or, en l'espèce, force est de constater que l'intimé était nécessairement conscient de ce que les revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers visés dans le courrier du bureau d'imposition du 23 avril 2007 étaient ceux dégagés par l'activité de comptable par lui exercée durant des années et qui avait fait l'objet d'une instruction pénale comportant un certain nombre de mesures d'instruction dont des auditions de l'intimé lui-même. De la sorte, l'intimé ne saurait utilement se prévaloir du fait que ledit courrier du 23 avril 2007 ne précise pas la nature et l'origine des revenus supplémentaires auxquels il fait allusion.

En outre, il se dégage de l'analyse du contenu du rapport du service de Police judiciaire que celui-ci comporte des informations sur les personnes et les sociétés impliquées dans les faits pénalement incriminés et une analyse de certaines sources d'informations pour en dégager les revenus réalisés par l'intimé du chef de cette activité. Or, ces sources d'informations consistent en les comptes bancaires, la comptabilité et les documents comptables, quelques autres documents saisis chez l'intimé et plusieurs fichiers informatiques de l'ordinateur personnel de l'intimé. Par contre, le rapport ne fait pas état d'informations obtenues auprès de tierces personnes. Finalement, le rapport relate les prises de position de l'intimé lors d'un interrogatoire sur les éléments dégagés par l'enquête pénale.

Dans ces conditions, même si les informations contenues dans ledit rapport n'avaient pas été acquises dans le cadre d'une procédure en matière d'impôt sur le revenu, mais dans

le cadre d'une enquête pénale, l'origine des informations et l'implication de l'intimé dans le cadre de l'enquête pénale permettaient au bureau d'imposition d'admettre même dans cette hypothèse que l'intimé était à considérer même pour les besoins de la procédure de rectification de bulletins d'impôt comme ayant à ce moment déjà connaissance des éléments contenus dans le rapport du service de Police judiciaire en ce qu'ils provenaient de sa propre sphère d'action sans comporter des éléments complémentaires dont il ne pouvait pas avoir connaissance. Ainsi, dans les circonstances particulières de la cause, exiger de la part du bureau d'imposition de communiquer le rapport litigieux à l'intimé, préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs du 16 août 2007, s'analyse en l'exigence d'un excès de formalisme consistant à obliger l'administration à informer un contribuable d'éléments qu'il connaît déjà. Il s'ensuit qu'une telle communication n'était pas requise par le § 204 (1) AO et que le bureau d'imposition pouvait valablement s'abstenir de communiquer ledit rapport à l'intimé.

Contrairement à l'argumentation afférente de l'intimé, l'article 6 CEDH trouve application dans le cadre de contestations sur des droits et obligations de caractère civil et d'accusations en matière pénale qui sont traitées devant une instance judiciaire, mais non pas dans le cadre d'une procédure administrative de rectification de bulletin d'impôt dont l'objet est confiné à la fixation correcte de la dette d'impôt redue par une personne sur base des revenus effectivement réalisés, aucun élément d'accusation pénale n'étant sous-jacent à une telle procédure qui, de plus, est de nature purement administrative et ne porte pas sur un droit civil (cf. Laurent BARONE : *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, édit. L'Harmattan, pp. 52-56 et 64-74).

Quant à la critique de l'intimé qu'il ne pourrait toujours pas retracer les montants de revenus fixés par le bureau d'imposition dans les bulletins rectificatifs du 16 août 2007 à partir du rapport du service de Police judiciaire, cette question relève non pas du champ du droit d'être entendu préalablement à l'émission des bulletins, mais du champ de la justification au fond des rectifications opérées et doit être examinée dans ce cadre. Il en est de même pour l'argumentation de l'intimé relative à la validité de l'utilisation d'informations obtenues dans le cadre d'une enquête pénale n'ayant pas encore abouti à une condamnation pénale, à la présomption d'innocence et à la présomption d'exactitude de sa déclaration d'impôt initiale.

Or, le tribunal a limité son examen du recours au volet de la régularité formelle des bulletins rectificatifs et prononcé l'annulation de la décision directoriale du 11 décembre 2007 pour ne pas avoir retenu le non-respect par lui constaté de la forme substantielle d'une information préalable du contribuable avec invitation à lui de prendre position. Il se dégage cependant des développements qui précèdent que l'appel de l'Etat est fondé en ce que l'exécution de cette formalité n'était pas requise en l'espèce. Or, l'intimé a soulevé dans le cadre de son recours d'autres moyens relatifs à la validité de l'utilisation des données du rapport du service de Police judiciaire et au bien-fondé des bases d'imposition rectifiées fixées dans les bulletins rectificatifs sur lesquels le tribunal n'a pas statué et par rapport auxquels il y a lieu de maintenir aux parties le bénéfice du double degré de juridiction, la Cour n'étant par ailleurs pas en possession de tous les éléments requis pour y statuer.

Abstraction même faite de ce que, même en cas de confirmation de la conclusion dégagée par le tribunal, le jugement entrepris aurait encouru la réformation en ce qu'il y aurait eu lieu non pas d'annuler la décision directoriale mais de la réformer dans le sens d'une annulation des bulletins rectificatifs, il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel étatique est fondé, que le jugement entrepris encourt partant la réformation en ce sens que la décision directoriale du 11 décembre 2007 n'encourt pas

l'annulation au motif que le droit d'information et de prise de position de l'intimé n'aurait pas été respecté et qu'il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le tribunal en prosécution de cause.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 20 mars 2009 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 18 février 2009, dit que la décision directoriale en cause du 11 décembre 2007 n'encourt pas l'annulation au motif que le droit d'information et de prise de position de l'intimé n'aurait pas été respecté,

renvoie l'affaire devant le tribunal en prosécution de cause,

condamne l'intimé aux dépens de la présente instance d'appel et réserve les frais pour le surplus.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 juillet 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT

S. CAMPILL

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 31.7.2009

Le Greffier